



Edizione di venerdì 24 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Errata indicazione in fattura ai fini della fruizione del credito 4.0

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Gli adempimenti di fine anno per le imprese familiari

di Euroconference Centro Studi Tributari

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento della nuda proprietà in regime di realizzo controllato: un'opportunità non per tutti

di Ennio Vial

BILANCIO

Ristorni cooperative: dal 2023 in vigore i nuovi principi contabili

di Alberto Rocchi

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'avviso di accertamento notificato oltre i termini di decadenza non è annullabile in autotutela

di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Errata indicazione in fattura ai fini della fruizione del credito 4.0

di Euroconference Centro Studi Tributari



Un'impresa nel 2021 ha acquistato un macchinario 4.0 ex L. 178/2020 tramite contratto di *leasing* con i requisiti per usufruire del credito di imposta al 50%.

La G. di F. nel 2023 ha riscontrato che sulla prima fattura di anticipo *leasing* non è stata indicata la dicitura "*bene agevolabile L. 178/20*", mentre sulle altre fatture dei canoni la dicitura è stata riportata.

Con il pvc la G. di F. ha disconosciuto il credito relativo solo alla prima fattura di anticipo.

Dopo la notifica del pvc l'azienda ha rinvenuto un'altra copia della fattura con riportato regolarmente la dicitura "*bene agevolabile. L. 178/20*".

Si può inviare la fattura rinvenuta successivamente e chiedere annullamento del pvc?

Se non fosse possibile l'azienda cosa altro potrebbe fare?

La violazione può essere ritenuta meramente formale/formale e sanabile con sanatoria violazioni formali ai sensi L. 197/2022 con 200 euro per ogni anno?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Gli adempimenti di fine anno per le imprese familiari

di Euroconference Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Normativa di riferimento

[Articolo 5, comma 4, Tuir](#)

[Articolo 230-bis cod. civ.](#)

1. 76/2016 (Legge Cirinnà)

[Articolo 230-ter cod. civ.](#)

Documenti di Prassi

Conferenza Ministeriale n. 40/1976

[Risoluzione n. 134/E/2017](#)

[Circolare n. 98/E/2000](#)

[Risoluzione n. 78/E/2015](#)

Giurisprudenza

Cassazione n. 14908/2012

Premessa

L'impresa familiare è un tipo di impresa individuale (in cui i componenti della famiglia dell'imprenditore collaborano attivamente) introdotta dalla L. 151/1975 (legge di riforma del diritto di famiglia) e regolamentata dall'[articolo 230-bis, cod. civ.](#)

**Nota bene**

L'obiettivo di questa disciplina è quella di proteggere i familiari dell'imprenditore che partecipano e contribuiscono in modo continuativo al lavoro "nella famiglia", riconoscendo a costoro anche un limitato potere decisionale (riguardo all'attività dell'impresa).

Requisiti per essere collaboratori familiari

Il riconoscimento della qualifica di collaboratore familiare è subordinato al sussistere dei seguenti requisiti:

- la continuità dell'apporto lavorativo fornito dal familiare dell'imprenditore all'interno dell'impresa individuale, senza che tale contributo sia disciplinato da un accordo giuridico specifico;
- esistenza di un legame di parentela (o affinità) tra il collaboratore e il titolare dell'impresa.

Grado di parentela del collaboratore familiare

| | |
|--------------------------|------------|
| Coniuge | I° grado |
| Padre/madre/figli | I° grado |
| Nonno, nipoti | II° grado |
| Fratelli/sorelle | II° grado |
| Zio/a, nipote | III° grado |
| Suocero/a, genero, nuora | I° grado |
| Cognato/a | II° grado |

**Nota bene**

La L. 76/2016 (Legge Cirinnà) ha esteso alle unioni civili (anche tra persone dello stesso sesso) la disciplina dell'impresa familiare. In particolare, introducendo l'[articolo 230-ter, cod. civ.](#), il legislatore ha inteso disciplinare le prestazioni lavorative rese a favore del convivente *more uxorio*, in assenza di un diverso rapporto lavorativo tra i medesimi conviventi (es. un rapporto di società o di lavoro subordinato).

Quota di partecipazione agli utili

Le regole fiscali applicabili al reddito delle imprese familiari sono definite dall'[articolo 5, commi 4 e 5, Tuir](#), secondo cui, il reddito dichiarato dall'imprenditore può essere attribuito a ciascun familiare:

- che ha contribuito in modo continuativo e prevalente al lavoro dell'impresa;
- in base alla sua quota di partecipazione agli utili.

La quota complessiva degli utili assegnata ai collaboratori familiari (o conviventi) non può superare il 49% del reddito dell'impresa, il che implica che al titolare dell'impresa familiare deve essere attribuito almeno il 51% del reddito d'impresa realizzato.



Nota bene

La convenienza nella formazione di un'impresa familiare è attribuita esclusivamente alla possibilità di ripartire il reddito tra più soggetti, limitando così la progressività dell'Irpef.

I principi generali di tassazione prescritti per l'impresa familiare, si applicano anche al reddito del convivente di fatto che partecipa agli utili dell'impresa ([risoluzione n. 134/E/2017](#)).

Soggetto

Titolare impresa individuale
Collaboratore familiare (o convivente)

partecipazione agli utili

Quota minima 51%
Quota massima 49%

I redditi attribuiti a familiari o conviventi (in base alle loro quote di partecipazione):

- non costituiscono spese nella determinazione del reddito dell'impresa familiare;
- rappresentano una suddivisione degli utili dell'impresa stessa.

**Nota bene**

La quota di reddito assegnata:

- al titolare, è produttiva di “reddito d’impresa” (data la natura dell’impresa familiare come impresa individuale);
- ai collaboratori familiari (o conviventi), è tassata come “reddito da partecipazione” (Conferenza Ministeriale n. 40/1976), indipendentemente dall’effettiva percezione (principio di trasparenza).

La partecipazione al reddito d’impresa da parte del familiare (o del convivente) è valida solo in presenza di utili.

**Attenzione!!!**

Diversamente, se l’impresa registra una perdita, l’imputazione della stessa non è consentita ai partecipanti, ma è riconosciuta fiscalmente (per intero) nei confronti del solo titolare dell’impresa, il quale potrà compensarla con i redditi di altre categorie che concorrono, nel medesimo periodo d’imposta, a formare il proprio reddito complessivo.

Requisiti previsti dalla normativa fiscale

La normativa fiscale, rispetto a quella civilistica, presuppone che la collaborazione resa dal familiare (o dal convivente) debba essere, non solo continuativa, ma anche prevalente rispetto a qualsiasi altra attività lavorativa svolta dal medesimo collaboratore dell’imprenditore.

Requisiti soggettivi necessari per configurare un’impresa familiare

Continuità nella prestazione di lavoro nel periodo d’imposta

Prevalenza rispetto ad altre eventuali attività lavorative

Proporzionalità delle quote di partecipazione agli utili dei collaboratori familiari in base alla quantità e qualità del lavoro svolto da ciascuno di essi

Ripartizione del reddito nell'impresa familiare

L'imputazione del reddito dell'impresa al collaboratore (o al convivente) è subordinata alle seguenti condizioni:

- esistenza di un documento (un atto pubblico o una scrittura privata autenticata), contenente il nome del partecipante e il suo rapporto di parentela o affinità con l'imprenditore;
- indicazione nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari (conviventi);
- l'atto pubblico (o la scrittura privata) devono essere datati anteriormente all'inizio del periodo d'imposta.



Nota bene

Sebbene non sia necessario specificare nell'atto pubblico (o nella scrittura privata) l'esatta misura delle quote di partecipazione agli utili assegnati ai collaboratori familiari (o conviventi), poiché tali quote vengono determinate retrospettivamente in base al lavoro svolto in azienda (purché sia ??continuativo e prevalente), la Corte di Cassazione (sentenza n. 14908/2012) ha stabilito che nella gestione delle imprese familiari, la scrittura privata riveste un ruolo fondamentale nei rapporti di partecipazione agli utili, poiché:

- determina le quote di partecipazione agli utili dell'impresa;
- costituisce prova dell'esistenza e dell'entità della partecipazione del singolo partecipante all'impresa familiare, proporzionalmente alla qualità e alla quantità del lavoro svolto.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento della nuda proprietà in regime di realizzo controllato: un'opportunità non per tutti

di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

Conferimento di partecipazioni

Scopri di più

L'[articolo 177, comma 2](#) e [comma 2-bis](#), Tuir, consente di implementare un'operazione di **conferimento di partecipazioni societarie in regime di neutralità fiscale indotta**. In buona sostanza, applicando la suddetta norma, la plusvalenza viene determinata come differenza tra:

- l'incremento del **patrimonio netto** nella conferitaria e;
- il **costo fiscalmente riconosciuto**.

L'incremento del patrimonio netto viene assunto **in luogo del valore normale**.

In questo modo, pilotando legittimamente l'incremento del patrimonio netto, il conferente è in grado di **pianificare l'ammontare della plusvalenza** derivante dall'operazione di conferimento.

Ci si chiede se questo regime possa trovare applicazione anche in ipotesi di **conferimento di nuda proprietà**. Al riguardo occorre segnalare, che le casistiche che si possono presentare sono diverse.

In primis, bisogna distinguere il **caso del conferimento realizzato** ai sensi del [comma 2](#), dell'articolo 177, Tuir, dal **conferimento realizzato** ai sensi del successivo [comma 2-bis](#), del medesimo articolo 177, Tuir.

In ipotesi di conferimento di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), le ipotesi che possono configurarsi sono le seguenti:

1. **conferimento di nuda proprietà** senza diritti di voto ma **contestuale al conferimento del diritto di usufrutto**;
2. conferimento di **nuda proprietà singolarmente considerata** (non vi è contestuale conferimento di usufrutto). Quest'ipotesi può essere ulteriormente articolata in tre sotto casi, ovvero conferimento di:
3. nuda proprietà con **diritti di voto**;
4. nuda proprietà **senza diritti di voto**;

5. nuda proprietà **senza diritti di voto**, conferita contestualmente ad una **quota in piena proprietà con diritti di voto**.

L'ipotesi n. 1) si può presentare quando, ad esempio, **il 60% del capitale di Alfa è detenuto in nuda proprietà da Tizio e in usufrutto da Caio**. Entrambi conferiscono nuda e usufrutto. L'operazione rientra senz'altro nell'ambito di applicazione dell'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), in considerazione del fatto che i **soci conferenti ricevono quote di partecipazione a titolo di piena proprietà** nella società conferitaria, acquisendo in questo modo la qualifica di soci nella conferitaria stessa. Inoltre, la conferitaria acquisisce **il controllo della conferita**.

In tal senso, si è espressa l'Agenzia delle entrate con la [risposta ad interpello n. 147/2019](#).

Passando all'ipotesi del **conferimento di sola nuda proprietà**, commentiamo i singoli sotto casi.

Il conferimento di sola nuda proprietà con diritti di voto, ipotesi a), **rientra nel novero dei conferimenti a realizzo controllato**, ai sensi dell'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), in quanto **la presenza dei diritti di voto consente alla conferitaria di soddisfare la condizione posta dal comma 2**, ovvero il controllo ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ.](#) Quanto sopra affermato **trova conferma nella [risposta ad interpello n. 290/2019](#)**, che sdogana detto conferimento.

Diversamente, nel caso prospettato con l'ipotesi b), il conferimento non può beneficiare del regime di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), ma deve necessariamente **ricadere nell'alveo dell'articolo 9, Tuir** (conferimento realizzativo), in considerazione del fatto che **l'assenza dei diritti di voto non consente alla conferitaria di integrare la condizione di acquisire o integrare il controllo** (non disponendo della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria).

Anche l'ultima casistica, ovvero il **conferimento della nuda proprietà priva diritti di voto** ma contestuale al conferimento di una quota in piena proprietà con diritti di voto, ipotesi c), **non consente di beneficiare del realizzo controllato**. L'Agenzia si è pronunciata sul punto con la [risposta ad interpello n. 290/2019](#).

L'interpello affronta il caso di tre fratelli, titolari ciascuno di **una quota del 30%** che intendono effettuare un conferimento. I tre soci chiedono all'Ufficio se, qualora **oltre al 30% in piena da ciascuno detenuto**, venga conferito un ulteriore 3,33% **in nuda senza diritto di voto**, l'operazione possa rientrare nel comma 2.

La **risposta dell'Agenzia è negativa** in quanto il conferimento di nuda proprietà privo di diritti di voto risulta "inutile", in quanto **insuscettibile di incrementare la percentuale di controllo** in capo alla conferitaria.

Questa ipotesi ci potrebbe, tuttavia, far tornare alla casistica precedente del conferimento contestuale di usufrutto e nuda; si potrebbe, infatti, affermare che, anche in questo caso, **il conferimento della nuda priva di diritti di voto è "inutile"**, atteso che il conferimento del diritto

di usufrutto consentirebbe alla conferitaria di disporre della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria.

In realtà, **il conferimento del mero usufrutto non è autosufficiente**. La stessa Agenzia delle entrate, con la [risposta ad interpello n. 381/2020](#) ha avuto modo di precisare che **la titolarità di un diritto reale di godimento**, quale l'usufrutto sulle partecipazioni della società conferita, ancorché munito dei corrispondenti diritti di voto, **preclude la configurabilità di uno 'scambio' tra le partecipazioni** oggetto di conferimento (la titolarità delle quali permane in capo ai nudi proprietari, non conferenti), e le partecipazioni ricevute dal conferente.

In conseguenza di ciò, **il conferimento di meri diritti di usufrutto non è idoneo ad integrare** in capo al conferente **l'esistenza di una partecipazione oggetto di scambio** – quanto piuttosto di un diritto ai frutti ritraibili dalla partecipazione medesima.

Affronteremo in un successivo intervento la casistica del conferimento della nuda proprietà, in ipotesi di conferimento di nuda proprietà, ai sensi del successivo comma 2-bis, dell'[articolo 177, Tuir](#).

Ristorni cooperative: dal 2023 in vigore i nuovi principi contabili

di **Alberto Rocchi**

Master di specializzazione

Gestione ordinaria e straordinaria delle cooperative

Scopri di più

Lo scorso 9.6.2022, l'OIC ha definitivamente approvato il **documento “Emendamenti ai principi contabili nazionali – Specificità delle società cooperative”** che, pur intervenendo in modifica del già esistente principio contabile OIC 28, riconosce la **specialità cooperativa in ambito contabile**, disponendo delle regole *ad hoc*.

Il citato documento entra in vigore dal 2023; per tale motivo, molto opportunamente, la Commissione “Società Cooperative” del CNDCEC, congiuntamente con Alleanza Cooperative, hanno ritenuto di **diramare apposite linee guida professionali e operative** a beneficio di professionisti e imprese interessate (Circolare 9.11.2023 disponibile online <https://press-magazine.it/CNDCEC/>).

Tra gli argomenti trattati, sicuramente l'interesse maggiore è per la **questione dei ristorni**.

Come noto, le cooperative possono adottare **due modalità di contabilizzazione del ristorno**:

1. **tra i costi nell'esercizio** in cui avviene lo scambio mutualistico, con la variante, per le cooperative di utenza, di movimentare il conto economico **rettificando i ricavi**;
2. come **ripartizione del risultato di esercizio**, nell'annualità in cui l'assemblea dei soci ne delibera l'attribuzione, **equiparandolo a una distribuzione di utile**.

Il primo metodo appare il più corretto alla luce dell'effettiva natura economica del fenomeno. Infatti, **il ristorno non è altro che un maggior costo** (o minor ricavo) **maturato in seno allo scambio mutualistico** ed è logico che l'utile di esercizio venga esposto al netto di queste componenti. Di questo avviso sono sia il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti che le principali associazioni di categoria.

Il Principio Contabile OIC 28, applicabile dall'anno 2023, cerca di fare chiarezza introducendo un **discrimine basato sulla disamina dello statuto della cooperativa**:

- se lo statuto (o il regolamento) **non prevedono un obbligo di erogazione del ristorno ai soci**, esso sarà contabilizzato **nell'esercizio in cui l'assemblea ne delibera l'attribuzione**

ai soci, assimilato a una distribuzione di utile;

- se lo statuto (o il regolamento) prevedono **un obbligo ad erogare il ristorno ai soci**, esso sarà rilevato quale componente di **conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico** con il socio cooperatore.

In pratica, per adottare la più corretta contabilizzazione a conto economico, sarà necessario che lo Statuto **contenga clausole idonee a giustificare una obbligatorietà**. Il documento congiunto del 9.11.2023 precisa ulteriormente che: *“L'obbligo di ripartizione può trovar fonte in una previsione statutaria o in un combinato disposto di quanto previsto dallo statuto e dal regolamento. In tal caso la previsione statutaria può essere generica o meramente autorizzatoria, purché espliciti nel rinviare ad un regolamento le modalità di attribuzione del ristorno (il regolamento può dunque costituire la fonte dell'obbligo di ripartizione e non disciplinare meramente l'esigibilità e l'adempimento)”*.

Inoltre, *“qualora la cooperativa intenda informarsi ad un meccanismo di ripartizione obbligatoria e, per l'effetto, imputare il ristorno a conto economico – è necessaria la previsione in statuto e/o in regolamento di **condizioni strutturate** sulla base di specifici indicatori economici, patrimoniali e finanziari da cui derivi il **divieto di ripartizione** (anziché l'obbligo)”*

A tale scopo, l'Alleanza cooperative ha fornito gli **esiti di uno studio affrontato con alcuni esperti** del notariato, ove sono state esemplificate talune di queste clausole condizionali. Ad esempio, nelle cooperative di lavoro, dopo avere condizionato la ripartizione obbligatoria dei ristorni alla sussistenza di avanzi documentati di gestione, **fermo restando il limite del 30%**, si potrebbero introdurre **clausole condizionali che blocchino l'erogazione del ristorno al ricorrere di talune fattispecie**:

- **violazioni di accordi e/o obblighi** assunti verso terzi, tra i quali gli istituti di credito o altri enti finanziari (covenants);
- qualora il rapporto tra il **patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società** non sia superiore a;
- qualora la **riduzione del patrimonio netto per perdite pregresse** registrate negli ultimi ... esercizi sia superiore a ...%

Il documento riporta altri esempi, molto utili nel cercare di costruire una **soluzione compromissoria** che contemperi l'esigenza di dare copertura statutaria all'esigenza di “obbligatorietà” del ristorno, ma allo stesso tempo limiti il **ricorso automatico all'istituto**, soprattutto in presenza di **situazioni di pericolo per la tenuta finanziaria dell'impresa**.

Occorre, dunque, con l'approssimarsi della fine dell'anno, compiere una **ricognizione del contenuto degli statuti e valutare se sia necessario apportare delle modifiche**.

Va da sé che, qualora lo **statuto non contenga una clausola di “obbligatorietà”** né la si voglia introdurre, occorrerà adottare il **metodo di contabilizzazione del ristorno** eventualmente attribuito, quale distribuzione **dell'utile realizzato**. E questo, anche in modifica al



comportamento adottato negli anni precedenti.

Va segnalato che le **due modalità di contabilizzazione producono effetti analoghi sul piano fiscale** e non portano a diverse conseguenze, in ordine al **calcolo del limite massimo dell'avanzo di gestione mutualistica ristornabile ai soci** (o alla determinazione del contributo del 3% destinato ai fondi mutualistici).

Di contro, i metodi di imputazione **producono conseguenze diverse per quanto concerne il calcolo della percentuale di attività mutualistica ai sensi dell'[articolo 2513 cod. civ.](#)** e non sono neutrali con riferimento all'**obbligo di destinazione del trenta per cento degli utili netti annuali alla riserva legale ai sensi dell'[2545-quater, primo comma, cod. civ.](#)**

L'avviso di accertamento notificato oltre i termini di decadenza non è annullabile in autotutela

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

L'[articolo 4, comma 1, lett. h\), L. 111/2023](#), consente un intervento diretto a prevedere come *obbligatoria l'autotutela in taluni specifici casi*. In particolare, la norma conferisce espressamente al Governo la delega a *“potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti”* con riguardo *“alle valutazioni di diritto e di fatto operate”*, definendo in tal modo **l'ambito oggettivo della disciplina delegata**.

Si legge nella relazione illustrativa alla bozza di decreto legislativo di modifica dello statuto del contribuente che *“ciò appare opportuno non solo per ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso. Ad oggi, infatti, accade spesso che a fronte di un atto palesemente illegittimo il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione ma, in **caso di inerzia (o ritardo)** della stessa, si veda costretto **a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge**, onde evitare la definitività dell'atto che potrebbe essere di ostacolo ad un successivo (ad oggi discrezionale) annullamento d'ufficio”*.

L'introduzione **dell'articolo 10-quater, L. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente)** muove – con le opportune modifiche – dall'articolo 2, D.M. 37/1997, recante *“Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria”*, esplicitando l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provvedere in presenza dei presupposti indicati.

Da un lato, il riferimento alla **evidente illegittimità o infondatezza** si richiama espressamente al concetto di **“errori manifesti”** utilizzato dalla delega ed incorpora il significato attribuito dalle vigenti norme di legge al profilo oggettivo dell'istituto dell'autotutela. Dall'altro, esso consente di escludere l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione **appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali**.

Si **bollina normativamente**, inoltre, **il divieto di esercitare l'autotutela per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria**. In sostanza, **non è ostativo** all'autotutela:

- un giudicato **meramente processuale**;
- un giudicato sostanziale basato su **motivi diversi** da quelli che giustificano l'autotutela.

E si recepisce il principio di delega afferente alla **responsabilità amministrativa** dei soggetti tenuti ad esercitare l'autotutela obbligatoria, riproducendo l'analoga norma già prevista per gli istituti deflattivi, dall'[articolo 29, comma 7, D.L. 78/2010](#). In pratica, il funzionario **risponde solo per dolo**.

Dalla lettura della bozza emerge una ulteriore norma nello Statuto del contribuente – l'articolo 10-*quinquies* L. 212/2000 – che riconosce all'Amministrazione finanziaria un **generalizzato potere di autotutela facoltativa**, esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono **casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione**.

Pur se la riforma fiscale intende ristrutturare il diritto di autotutela, allargandolo agli errori manifesti, prescrivendone il potenziamento attraverso la sua estensione alle ipotesi in cui l'atto è definitivo, tuttavia **gli atti presuntivamente viziati, per inosservanza dei termini di decadenza, non possono essere oggetto di annullamento in autotutela**, in quanto non sono inesistenti o nulli ma annullabili, né rilevabili d'ufficio dal giudice.

Sul punto, la **Corte di cassazione** (sentenza n. 18448/2015) ha affermato che il vizio di nullità dell'atto tributario va inteso, sul piano processuale, come **vizio di annullabilità**, con la conseguenza che l'invalidità dell'atto **non è rilevabile d'ufficio** in ogni stato e grado del processo, ma va **eccepita dal contribuente in primo grado**. Diversamente, in assenza di tempestiva impugnazione, *“il provvedimento tributario viziato da ‘nullità’ si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta”*.

E ancora in sede giurisprudenziale, con l'**ordinanza n. 171/2015**, è stato sostenuto che *“il termine di decadenza stabilito a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente per l'esercizio del potere impositivo abbia natura sostanziale e non appartenga a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del Fisco; cosicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, da ritenersi, pertanto, **eccezione in senso proprio, non rilevabile d'ufficio né proponibile per la prima volta in grado d'appello** (tra le tante, sent. 14028/11)”*. Principi sostanzialmente ribaditi con l'**ordinanza n. 28467/2017**.

Di conseguenza, in assenza di impugnazione, **l'atto fuori termine diventa comunque definitivo**, né tale vizio può poi essere contestato successivamente contro il ruolo o l'intimazione a adempiere.

E ciò, a maggior ragione, a nostro avviso, una volta entrati in vigore nel corpo dello Statuto dei



diritti del contribuente gli articoli *7-bis*, *7-ter*, *7-quater*, *7-quinquies* e *7-sexies*, che – sulla falsariga degli [articoli 21-septies](#) e [21-octies, L. 241/1990](#) – andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie. In particolare, per quel che ci interessa in questa sede, il regime di “*nullità*” degli atti dell’Amministrazione finanziaria, opera solo **in via eccezionale** e solo **ove espressamente previsto** da una previsione di legge, successiva all’entrata in vigore della nuova norma.